



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.006091/2009-61
ACÓRDÃO	9303-015.481 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	17 de julho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	MOTOROLA MOBILITY COMÉRCIO DE PRODUTOS ELETRÔNICOS LTDA

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/12/2005

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO. IPI. DEDUÇÃO DE DÉBITOS COM CRÉDITOS INDEVIDOS. EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme jurisprudência vinculante do STJ para tributos sujeitos ao lançamento por homologação, na ausência de pagamento antecipado, aplica-se a regra de contagem do prazo decadencial do art. 173, I do CTN (cinco anos, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado). A presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002, somente opera em relação a créditos admitidos pelo regulamento. Sendo ilegítimos os créditos glosados e tendo os saldos credores da escrita fiscal dado lugar a saldos devedores que não foram objeto de pagamento antes do exame efetuado pela autoridade administrativa, o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario, que votou por negar provimento.

Assinado Digitalmente

Vinicius Guimaraes – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído pelo conselheiro Marcos Roberto da Silva.

RELATÓRIO

Síntese do Processo

Por descrever, de forma precisa, os fatos, colaciono o relatório do acórdão recorrido:

Por bem descrever os fatos adoto, com as devidas adições, o relatório da primeira instância que passo a transcrever.

Trata-se de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), formalizada no Auto de Infração de fls. 620/634, cientificado em 17/12/2009, totalizando o crédito tributário de R\$ 1.225.119,89, inclusos multas e juros de mora, decorrente da glosa de créditos escriturados pela empresa acima identificada, considerados indevidos pela fiscalização.

Segundo o exposto no Termo de Constatação (fls. 617/619), a contribuinte escriturou créditos do IPI com base no art. 190, inciso IV, do RIPI/2002, que dispõe sobre o creditamento do imposto nos casos de produto importado adquirido para utilização ou consumo próprio, dentro do estabelecimento importador, e eventualmente destinado à revenda ou saída a qualquer outro título, no momento da efetiva saída do estabelecimento.

A Fiscalização concluiu ser indevido este aproveitamento do IPI, pois “O crédito de IPI sobre aquisição de produtos importados para uso e consumo próprio, que foram escriturados como custo, ou seja, como imposto não recuperável, reduz a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e impede que estes valores sejam considerados no Sistema de débito de crédito do IPI.”

Acrescentou, ainda, que a contribuinte não apresentou o livro razão e diário para verificação de como foi contabilizado o IPI destacado nas entradas e que, pelo livro Registro de Entradas, contabilizou o IPI destacado nas notas fiscais de entrada como

imposto não recuperável, embutindo o mesmo no custo dos produtos. Ao final, conclui que a contribuinte não comprovou a escrituração contábil das referidas aquisições, para provar que não houve duplicidade de aproveitamento do IPI que se encontra registrado como “outros créditos” no livro Registro de Apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados RAUPI, e dá saída a produtos que não são de uso e consumo próprios, posto que são emitidas notas fiscais de saída em curto prazo e nem são eventuais.

Regularmente cientificada, a interessada apresentou a impugnação de fls. 638/645, acompanhada dos documentos de fls. 646/691, aduzindo em sua defesa as razões resumidamente expostas a seguir:

1. Inicialmente apresenta uma síntese fática na qual descreve os fatos ocorridos e o objeto do auto de infração, tecendo uma série de considerações sobre a ação fiscal. A seguir, invoca a decadência do direito da Fiscalização de glosar crédito tributário cujo fato gerador ocorreu há mais de 5 anos da data da lavratura do auto de infração, o que se deu no presente caso, para o período anterior a 17/12/2004;

2. O procedimento adotado está de acordo com a legislação em vigor e decorre da saída tributada de produtos e do princípio da não-cumulatividade do IPI. Os produtos adquiridos tinham por finalidade serem utilizados (“uso”) na divulgação e por este motivo, ao registrar a nota fiscal de entrada em seu estabelecimento, não tomou créditos de IPI, conforme determina a legislação (a aquisição de produtos para uso e consumo não dá direito a crédito de IPI). Por outro lado, ao promover saída tributada desses mesmos produtos, com base no inciso IV, do art. 190, do RIPI/2002, tomou o crédito extemporâneo de IPI;

3. A fiscalização em nenhum momento questionou a origem, o valor e a legitimidade do crédito extemporâneo de IPI escriturado. Questionou apenas o alegado uso inadequado (e constante), do procedimento previsto no dispositivo legal citado, que por gerar a ativação do bem poderia em tese gerar alguma vantagem a título de imposto de renda e de contribuição social sobre o lucro. Com efeito, este raciocínio conduziria, no máximo

a um lançamento fiscal para cobrança de IRPJ e de CSLL, caso este procedimento tivesse de fato causado alguma vantagem indevida, nunca se prestaria a legitimar a glosa do crédito de IPI, cujo direito de recuperação é líquido e certo;

4. Os produtos adquiridos para uso na promoção de seus aparelhos tinham as suas saídas pelo mesmo preço de aquisição, o que acabou gerando um débito de IPI igual ao valor do crédito e não ao contrário. O fato das saídas dos produtos terem sido realizadas pelo mesmo preço não invalida o direito de crédito decorrente do princípio da não-cumulatividade e de disposição legal expressa, constante do Regulamento de IPI;

5. A alegação que o art. 190, inciso IV, do RIPI/2002, seria destinado apenas a operações realizadas eventualmente e não constantemente, como seriam as operações realizadas pela Impugnante não socorre a autuação ora impugnada, cuja improcedência é manifesta. A palavra “eventualmente”, neste contexto, quer dizer apenas que “se por um acaso” um produto que foi adquirido para uso e consumo dentro do estabelecimento, e tiver posteriormente alterada essa destinação, com sua subsequente saída tributada do estabelecimento, deve o direito ao crédito ser garantido neste caso em caráter extemporâneo;

6. Ao final, conclui que efetivamente importou/adquiriu produtos para uso na promoção de seus aparelhos e tomou legitimamente o crédito a que fazia jus (ainda que de forma extemporânea), assim não há como prevalecerem nem a glosa, tampouco as penalidades indevidamente impostas no auto, o que enseja o total acolhimento da impugnação. *

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento negou provimento às alegações da recorrente. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/12/2005

DIREITO AO CRÉDITO DO IPI. CONTABILIZADO COMO CUSTO. IMPOSSIBILIDADE.

A inclusão do imposto, pago nas aquisições de produtos importados para utilização ou consumo próprio e eventualmente destinados à revenda ou saída a qualquer outro título, no custo de aquisição dos mesmos, implica considerá-lo como não recuperável e impede que esse valor seja utilizado no sistema de débito e crédito do IPI com vista à realização da não-cumulatividade.

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. IPI.

O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação em que não haja pagamento de tributo, extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido'

Cientificada da decisão. A autuada interpôs recurso voluntários repisando as alegações apresentadas na impugnação.

É o Relatório.

Recurso Especial

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº. **3201-003.370**, de 31/01/2018, integrado pelo **Acórdão de Embargos 3201-005.027**, de 26/02/2019, assim ementados:

Acórdão de Recurso Voluntário

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/12/2005

DIREITO AO CRÉDITO DO IPI CONTABILIZADO COMO CUSTO. IMPOSSIBILIDADE. OPERAÇÃO NÃO EVENTUAL.

A inclusão do imposto, pago nas aquisições de produtos importados para utilização ou consumo próprio, cuja saída não configura operação eventual impede que esse valor seja utilizado no sistema de débito e crédito do IPI.

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. IPI.

O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação em que não haja pagamento de tributo, extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Acórdão de Embargos

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/12/2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Acolhem-se os embargos, sem efeitos infringentes, quando constatada omissão no julgado, consistente na ausência do voto vencedor, para o devido saneamento. Embargos acolhidos, sem efeitos infringentes.

No acórdão de embargos, restou ainda consignado:

Devemos ainda corrigir a ementa da parte relativa à decadência, para constar como segue:

DECADÊNCIA. PRAZO PARA LANÇAMENTO. IPI

Conforme decisão vinculante do STJ no Resp 973.733/SC, o prazo para lançamento conta-se pela previsão do art. 150, §4º do CTN, no caso de antecipação de pagamento, em tributos sujeitos ao lançamento por

homologação. Para o IPI, a existência de compensações de créditos e débitos na escrituração, sem saldo devedor, é considerada pagamento, conforme art. 124, III, do RIPI/2002, ensejando a contagem da decadência pelo art. 150, §4º do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Pelo exposto, voto por acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para incluir o voto vencedor e corrigir a ementa conforme acima.

Intimada da decisão, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial, suscitando divergência quanto à seguinte matéria: **“Decadência do Direito do Fisco de Efetuar o Lançamento de Ofício de IPI”**.

Em exame de admissibilidade, deu-se seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, conforme os fundamentos transcritos a seguir:

Exame da Divergência Jurisprudencial

A Fazenda suscita divergência quanto à decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento do IPI.

Ambas as decisões comparadas acompanham o julgamento vinculante (art. 62, II, “b”, do RICARF) do STJ no Resp 973.733, tendo estabelecido que “o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito”.

O acórdão recorrido, pelo voto vencedor, considera que as compensações entre débitos e créditos, no Livro de Registro de Apuração do IPI, sem saldo devedor, equivalem a pagamento, por comando do artigo 124, inciso III, do Regulamento do IPI/2002. Confira-se excerto (fl. 786):

Para o IPI, o artigo 124, III, do RIPI/2002, considera como pagamento a compensação de créditos e débitos no RAIPI. Desse modo, considerando que no presente caso há essas compensações em todos os períodos do ano de 2004, sem nenhum saldo devedor (fl. 238 a 280), o termo de início da contagem da decadência se inicia a partir do fato gerador.

O paradigma 3402-004.278 entende da mesma maneira, exceto pelo fato de considerar que o momento de se avaliar o saldo devedor seria após as glosas efetuadas pelo Fisco, e não antes, como o acórdão recorrido considera. Confira-se a própria ementa do paradigma (fl. 793):

DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO. IPI. PRESUNÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

A presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002, somente opera em relação a créditos admitidos pelo regulamento. Sendo ilegítimos os créditos glosados e tendo os saldos credores da escrita fiscal dado lugar a saldos devedores que não foram objeto de pagamento antes do exame efetuado pela autoridade administrativa, o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN.

Em suma, ambos os acórdãos concordam que as compensações de débitos e créditos no RAIPI, de que resultem saldo credor ou saldo zerado, equivalem a pagamento, para fins de aferição da decadência. Os resultados diversos, entretanto, advêm por

divergirem quanto ao momento em que se verifica tal saldo, se antes da fiscalização efetuar as glosas de ofício – o acórdão recorrido, por considerar os saldos que estão registrados no RAIPI – ou depois – o paradigma, por considerar os saldos apurados pela fiscalização.

Portanto, resta demonstrada a divergência jurisprudencial, a reclamar solução pela Instância Especial.

Intimado, o sujeito passivo apresentou contrarrazões, sustentando, em preliminar, que o recurso não deve ser admitido, pois não haveria similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma. No mérito, postula pela negativa de provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

VOTO

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e deve ser conhecido, pelos fundamentos expostos no despacho de admissibilidade.

Diferentemente do que sustentou, em contrarrazões, o sujeito passivo, os arestos contrastados guardam similitude fática no que tange à matéria do recurso especial: em ambas as decisões, os colegiados se deparam com a questão de saber se os créditos escriturados pelo sujeito passivo, quando glosados pela fiscalização, podem ser aproveitados como se fossem antecipação de pagamento para fins de determinação da regra decadencial a ser aplicada ao lançamento de IPI.

Do Mérito

Em breves linhas, pode-se dizer que o litígio versa sobre a questão de saber qual regra de contagem do prazo decadencial deve ser aplicada ao lançamento no caso em que houver glosa de créditos de IPI pela fiscalização.

Na ótica do acórdão recorrido, deve-se aplicar o artigo 150, § 4º do CTN, uma vez que os créditos escriturados no RAIPI equivalem a pagamento antecipado para fins de contagem do prazo decadencial, independentemente do fato de tais créditos terem sido glosados pela fiscalização. Por outro lado, sob o prisma do acórdão paradigma, no caso de glosa de créditos, os créditos glosados não se revelariam equivalentes a pagamento antecipado, de maneira que a regra decadencial seria aquela prevista pelo art. 173, I do CTN.

Pode-se dizer, nesse contexto, que ambos os acórdãos concordam que a utilização de créditos, para o abatimento de débitos na apuração do IPI, equivaleria a pagamento antecipado, para fins de determinação da regra decadencial a ser aplicada ao lançamento.

Não obstante, enquanto o acórdão recorrido vê como suficiente a indicação de créditos, pelo sujeito passivo, no RAIPI, acabando por desconsiderar o refazimento da escrita do IPI pela fiscalização, o acórdão paradigma considera os saldos credores efetivamente apurados

pela fiscalização, ou seja: no recorrido, basta observar a indicação de créditos no RAUPI; enquanto, no paradigma, há que se observar se os créditos se sustentam após a análise da escrita feita pela fiscalização.

Por razões de clareza, transcrevo, a seguir, alguns excertos essenciais trazidos no voto condutor da decisão recorrida – acórdão de embargos:

Cumpra agora colocar o voto vencedor que redigi na ocasião, o qual segue.

O presidente da turma designou-me para redigir o voto vencedor neste processo, somente para a matéria relativa à decadência do direito de a Fazenda efetuar o lançamento.

O Superior Tribunal de Justiça, no Resp 973.733/SC, sob o regime dos recursos repetitivos, decidiu que “o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito”.

Tal decisão é vinculante para as Turmas do Carf, consoante art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do Carf – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Para o IPI, o artigo 124, III, do RIPI/2002, considera como pagamento a compensação de créditos e débitos no RAUPI. Desse modo, considerando que no presente caso há essas compensações em todos os períodos do ano de 2004, sem nenhum saldo devedor (fl. 238 a 280), o termo de início da contagem da decadência se inicia a partir do fato gerador.

No presente caso, a ciência do lançamento se deu em 17/12/2009. Assim, estão decaídos os lançamentos sobre fatos geradores anteriores a 17/12/2004.

Devemos ainda corrigir a ementa da parte relativa à decadência, para constar como segue:

DECADÊNCIA. PRAZO PARA LANÇAMENTO. IPI

Conforme decisão vinculante do STJ no Resp 973.733/SC, o prazo para lançamento conta-se pela previsão do art. 150, §4º do CTN, no caso de antecipação de pagamento, em tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Para o IPI, a existência de compensações de créditos e débitos na escrituração, sem saldo devedor, é considerada pagamento, conforme art. 124, III, do RIPI/2002, ensejando a contagem da decadência pelo art. 150, §4º do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Pelo exposto, voto por acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para incluir o voto vencedor e corrigir a ementa conforme acima.

(...)

Como se vê, o acórdão recorrido reconhece o saldo de crédito acumulado e escriturado no RAUPI – fls. 238 a 280 - como equivalente ao “pagamento antecipado” para fins de determinação do critério para a contagem do prazo de decadência do lançamento de IPI.

Diversamente do que entendeu o aresto recorrido, penso que, para que eventual saldo credor de IPI represente antecipação de pagamento daquele tributo, no tocante à apuração de cada

período, é necessário aferir se tal saldo se sustenta após a análise da fiscalização, a qual leva em consideração apenas os créditos permitidos pela legislação – ou seja, os créditos admitidos, para efeitos de equivalência ao pagamento, na apuração do IPI, são apenas aqueles legalmente previstos.

No caso concreto, houve a desconsideração total dos créditos de IPI escriturados pelo sujeito passivo, conforme se verifica no DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO (fls. 622 a 624), integrante do Auto de Infração.

Na linha de tal entendimento, veja-se, por exemplo, o Acórdão nº. 9303-008.368, julgado em 20/03/2019, por maioria de votos, redator designado Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, cujos fundamentos, transcritos a seguir, adoto como razões de decidir no presente voto:

Sendo indevido o creditamento do IPI em relação aos insumos em tela, não há que se falar em saldo credor ao final dos períodos de apuração.

No caso, o sujeito passivo pretendia que fosse aplicado o artigo 124, parágrafo único, inciso III, do Decreto nº 4.544/2002 RIPI/ 2002, que admite, como pagamento, a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

Contudo, entendo que essa presunção de pagamento antecipado somente pode ser aplicada em relação a créditos admitidos pelo regulamento.

Na hipótese de autos, em todo o período autuado o contribuinte não possui pagamentos, nem mesmo na forma do art. 124 do RIPI/2002, haja vista ter o mesmo se valido de créditos não admitidos, conforme acima colocado neste voto.

Assim, sendo ilegítimos os créditos glosados, os saldos credores constantes da escrita fiscal tornaram-se efetivos saldos devedores. Portanto não há que se falar em pagamento antecipado presumido e o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN.

No caso concreto, tendo em vista que os créditos escriturados foram glosados pela fiscalização, pois não admitidos pela legislação do IPI – e a própria decisão recorrida afasta tais créditos, não cabendo mais qualquer discussão aqui -, não há que se falar em “créditos admitidos” e, por conseguinte, em equiparação daqueles créditos apenas escriturados no RAIPI com o pagamento para fins de determinação do termo inicial do prazo decadencial para a constituição do IPI.

Podem ser citados, ainda, na linha do entendimento acima esposado, o Acórdão nº. 9303-014.477 (Rel. Cons. Liziane Angelotti Meira), julgado em 19/10/2023, por maioria de votos – conselheiros Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes e Gilson Macedo Rosenberg Filho votaram com a relatora -, e o Acórdão nº. 3302-007.762 (Rel. Denise Madalena Green), julgado em 20/11/2019, por unanimidade de votos: nessas decisões, os colegiados decidiram que os créditos admitidos representavam apenas aqueles reconhecidos pela legislação, afastando a mera indicação de créditos no RAIPI como equivalente à antecipação de pagamentos.

Conclusão

Diante do acima exposto, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

ACÓRDÃO 9303-015.481 – CSRF/3ª TURMA

PROCESSO 19515.006091/2009-61

Vinícius Guimarães

DOCUMENTO VALIDADO